Taxes assises sur le chiffre d'affaires

Chapitre 1 :
Présentation générale du système de taxation du chiffre d'affaire en Tunisie

(Version 2006)

Documentation obligatoire : Le code de la TVA

Le chiffre d'affaires constitue la principale base d'imposition dans le système fiscal tunisien.

En plus des taxes indirectes, le chiffre d'affaires sert de base aux impositions parafiscales mais aussi aux impôts locaux pour les activités commerciales, libérales et touristiques, à la détermination du bénéfice imposable selon le régime du forfait d'assiette pour les professions libérales et les revenus fonciers. Il sert aussi de base de détermination de l'impôt dû pour les entreprises déficitaires soumises au minimum d'impôt et la détermination du forfait BIC en plus des retenues à la source au titre de l'impôt sur les revenus et de l'impôt sur les sociétés et, bien entendu, la TVA.

Parmi les impositions sur le chiffre d'affaires, la TVA représente la part du lion.

La taxe sur la valeur ajoutée tunisienne présente la particularité de se cumuler avec les taxes parafiscales et, pour un certain nombre de produits, avec le droit de consommation.

Cette superposition de taxes indirectes fait du système des taxes sur le chiffre d'affaires en Tunisie un système à plusieurs composantes avec des applications en cascade.

Simple en apparence avec un code composé uniquement de 17 articles, la TVA tunisienne comporte des volets complexes qui suscitent des incertitudes difficiles à arbitrer.

§ 1. Les différentes impositions sur la consommation

L'examen de la structure des recettes fiscales tunisiennes montre que les prélèvements fiscaux sont essentiellement déterminés sur la base du chiffre d'affaires.

Outre les droits de douanes, les impositions indirectes sur la consommation se composent essentiellement de la TVA, du droit de consommation et des taxes de compétitivité.

La TVA est un impôt général sur la dépense. Elle constitue la principale imposition du système fiscal tunisien avec des recettes s'élevant à 2,388 milliards de dinars représentant 31% du total des recettes fiscales prévisionnelles de l'Etat pour l'année budgétaire 2005.

Le droit de consommation est un impôt perçu, sauf régimes spéciaux, aux stades de l'importation et de la production pour certains produits fixés limitativement. L'imposition au droit de consommation relève fortement le poids des impôts indirects puisque la TVA est assise sur une base incluant le droit de consommation. Le droit de consommation constitue la troisième source fiscale de l'Etat avec un montant prévisionnel pour l'année 2004 de 1,266 milliards de dinars représentant 17% du total des recettes fiscales de l'Etat.

Exemple : Soit un produit soumis au droit de consommation au taux de 30% et à la TVA au taux de 18%, le calcul des impositions s'établit comme suit :

Base hors taxes	100
Droit de consommation	30
Assiette de la TVA	130

TVA 18%	23,400
Montant TTC	153,400

Les taxes de compétitivité dites aussi taxes professionnelles sont instituées dans un but d'ordre économique et professionnel au profit de personnes morales de droit public autres que l'Etat : les fonds de compétitivité. Elles servent essentiellement au financement du programme de mise à niveau. Elles font partie de l'assiette soumise à la TVA.

Exemple : Soit un produit soumis au FODEC au taux de 1% et à la TVA au taux de 18% :

Base hors taxes	100
FODEC 1%	1
Assiette de la TVA	101
TVA 18%	18,180
Montant TTC	119,180

§ 2. Mécanismes des taxes sur le chiffre d'affaires

Alors que les taxes parafiscales perçues aux seuls stades de la production et de l'importation sont dues selon un mécanisme de cascade (sans déduction), la TVA et (dans une moindre mesure) le droit de consommation fonctionnent selon le mécanisme des paiements fractionnés entraînant la collecte (en aval) et la déduction (de l'amont) :

- La collecte consiste dans la taxation du prix de vente lors de la réalisation du fait générateur ; la taxe ainsi ajoutée au prix du produit vendu est collectée pour le compte de l'Etat. Par conséquent, elle ne fait pas partie des produits de l'entreprise au sens comptable.

- La déduction consiste à considérer les taxes incluses dans le prix des achats de biens et services comme une avance faite au trésor qui doit être imputée sur le montant de la taxe collectée ; les taxes ainsi déductibles ne font pas partie des coûts réels de l'entreprise.

Ces mécanismes font que l'entreprise assujettie tient un compte courant ouvert au nom de l'Etat. Ce compte reçoit à son crédit les taxes collectées et à son débit les taxes avancées aux fournisseurs dites récupérables ou ayant fait l'objet d'une retenue à la source par les clients. Mensuellement, le solde de ce compte est arrêté : lorsqu'il est créditeur, l'entreprise verse le solde au trésor au comptant ; lorsqu'il est débiteur, le solde est reporté. Néanmoins, la TVA peut, à certaines conditions, être restituée partiellement ou totalement.

§ 3. Typologie des taxes assises sur le chiffre d'affaires

Le système de taxation assise sur le chiffre d'affaires repose sur plusieurs impositions qui peuvent se superposer selon les produits :

1) La TVA qui est un impôt à étendue très large.

2) Le droit de consommation qui est un impôt additionnel pour un nombre réduit de produits aux stades de la fabrication et de l'importation et exceptionnellement au stade de la distribution.

3) Les taxes professionnelles, diversifiées et spécifiques, dues aux stades de la production, de l'importation, sur les activités hôtelières et sur les produits agricoles sont à large étendue.

Ces différentes taxes, qui peuvent suivre des mécanismes proches, connaissent un cloisonnement total.

Cinq traits caractéristiques distinguent les différentes taxations assises sur le chiffre d'affaires :

1) L'imposition au droit de consommation suppose l'imposition à la TVA alors que l'inverse n'est pas vrai. En effet, le champ d'application de la TVA est très large alors que le droit de consommation frappe un nombre réduit de produits soumis à la TVA aux différents taux.

2) Le droit de consommation est assis sur le prix hors TVA et hors droit de consommation en régime intérieur, la TVA est assise sur le prix hors TVA mais droit de consommation et taxe professionnelle inclus alors que les taxes parafiscales sont assises sur le prix hors TVA.

3) Le droit de consommation (sauf exceptions) et la taxe professionnelle ne frappent les produits qu'au stade de la fabrication ou de l'importation. Par conséquent, les produits échappent à l'imposition au droit de consommation (sauf exceptions) et à la taxe professionnelle au stade du commerce intérieur (de gros et de détail) et ce, même si le commerçant a la qualité d'assujetti à la TVA obligatoire ou par option.

4) La récupération du droit de consommation subi sur les achats auprès d'assujettis est beaucoup plus restrictive que la récupération de la TVA qui est quasi-générale.

5) La taxe professionnelle subie sur les intrants n'est pas récupérable et suit un mécanisme de collecte en cascade.

Après avoir défini certains termes clefs, seront étudiés les impôts et taxes suivants ayant pour caractéristique commune d'être assis sur le chiffre d'affaires, même si l'assiette diffère d'une taxe à une autre :

- La taxe sur la valeur ajoutée ;

- Le droit de consommation ;

- Les taxes professionnelles de compétitivité ;

- Les taxes locales.

§ 4. Définitions de certains termes clefs

Assujetti : Personne physique ou morale dont l'activité ou les opérations entrent dans le champ d'application de la TVA. Un assujetti peut avoir une activité ou réaliser des opérations taxables et/ou exonérées de TVA. Lorsqu'un assujetti réalise à la fois des opérations taxables et des opérations exonérées ou se situant hors du champ d'application de la TVA, il est dit assujetti partiel.

Assujetti partiel : Personne physique ou morale dont une partie uniquement de l'activité ou des opérations entre dans le champ d'application de la TVA alors que l'autre partie de l'activité ou des opérations se situe hors du champ d'application de la TVA ou est exonérée de TVA. Un assujetti partiel organise généralement ses comptes au regard de la TVA en trois secteurs : le secteur assujetti, le secteur non assujetti et le secteur commun.

Redevable de la TVA : Personne se trouvant dans le champ d'application de la TVA et qui en supporte légalement le paiement effectif.

Champ d'application de la TVA : Le champ d'application désigne les domaines d'assujettissement à la TVA c'est-à-dire les produits, prestations, opérations et leurs stades d'imposition.

Le champ d'application de la TVA fait l'objet du chapitre premier du code de la TVA qui traite des opérations imposables et des assujettis.

Le champ d'application de la TVA regroupe les opérations imposables par nature, les opérations imposables par détermination de la loi et les opérations imposées par option.

Collecte de la TVA : Il s'agit de la TVA facturée aux clients sur les ventes et prestations de l'entreprise.

Distinction entre assujetti, redevable et contribuable : L'acception de redevable de la TVA diffère de celle d'assujetti. En effet, un assujetti, bien qu'effectuant des opérations qui se situent dans le champ d'application de la TVA, peut n'être redevable d'aucune TVA si ses ventes sont composées intégralement de produits ou opérations exonérés alors qu'un non assujetti qui facture la TVA, par erreur, est redevable de cette TVA, bien qu'il ne soit pas assujetti (1). Néanmoins, sauf le cas de la facturation de la TVA par erreur par un non assujetti, l'acception d'assujetti est plus large que celle de redevable.

---

(1) L'article 2 du code de la TVA qualifie, néanmoins, celui qui facture la TVA par erreur d'assujetti en précisant que cette personne n'est redevable que de la TVA ayant fait l'objet d'une mention ou d'une facturation.

Déduction de la TVA : La TVA repose sur un principe fondamental selon lequel la taxe qui a grevé les éléments du prix de revient d'une opération taxable vient en déduction de celle exigible au titre de cette opération.

La déduction des taxes sur les achats de biens et services s'effectue globalement pour l'ensemble des opérations réalisées au cours d'une même période d'imposition.

Prorata de déduction : Un assujetti partiel dispose du droit de récupérer la TVA grevant les éléments utilisés par le secteur assujetti : opérations taxables et assimilées (exportations et ventes en suspension) alors que les éléments utilisés pour les besoins du secteur non assujetti n'ouvrent droit à aucune déduction.

Les éléments utilisés par les deux secteurs en commun ainsi que les éléments dont la destination ne peut être déterminée par secteur ne donnent droit à déduction qu'à concurrence du pourcentage des recettes soumises à la TVA et des opérations assimilées sur le total des recettes de l'entreprise. Ce pourcentage est dit prorata de déduction.

Fait générateur : Le fait générateur est l'événement qui fait naître une créance fiscale au profit du trésor. Il peut coïncider ou non avec la date d'exigibilité de la TVA.

Lorsque la date d'exigibilité est dissociée de celle du fait générateur, la date du fait générateur est toujours antérieure à la date d'exigibilité.

La notion de fait générateur est utile pour déterminer, en cas de changement de législation (taux ou assiette notamment), le régime applicable.

Date d'exigibilité : L'exigibilité correspond à la date à partir de laquelle le fisc est en droit de réclamer le montant d'un impôt ou d'une taxe auprès du redevable.

En matière de TVA, la TVA due sur les opérations dont le montant est égal ou supérieur à 1000 D TTC conclues avec l'Etat, les collectivités publiques locales, les entreprises et les établissements publics ne devient exigible que lors de l'encaissement alors que son fait générateur est constitué, selon le cas, par la livraison ou par la réalisation des services ou des travaux.

Ainsi, alors que le fait générateur se confond avec l'exigibilité pour les opérations autres que celles conclues avec l'Etat, les collectivités, entreprises et établissements publics, les deux notions ne se confondent pas nécessairement dans le cas où la TVA est exigible à l'encaissement sur les opérations dont le montant est égal ou supérieur à 1000 D TTC conclues avec l'Etat et organismes assimilés. Dans ce dernier cas, sauf paiement au comptant ou avance sur marché, la date d'exigibilité à l'encaissement est toujours postérieure à la date du fait générateur.

Exonération : L'exonération est l'exemption ou la dispense de TVA. Il existe deux types d'exonération :

1) l'exonération de droit commun qui prive du droit à déduction,

2) et l'exonération à l'export qui est assimilée à une opération taxée et préserve le droit à déduction et permet même la restitution totale et accélérée du crédit de taxe.

Régime suspensif : Régime permettant le report de l'exigibilité de la TVA suspendue. Ce régime qui s'applique sur la base d'autorisation administrative n'entraîne pas de limitations quant à l'exercice du droit à déduction pour l'assujetti qui vend en suspension de taxe.

Livraison à soi-même : Terme désignant en matière de TVA, l'opération par laquelle un assujetti obtient, seul ou avec le concours d'un tiers, un bien, à partir d'éléments ou de moyens lui appartenant.

Sont à ce titre soumises à la TVA :

1) Les livraisons à soi-même d'immobilisations corporelles par les assujettis (partiels ou totaux) abstraction faite du caractère récupérable ou non récupérable de la TVA collectée sur l'immobilisation livrée à soi-même.

2) Les livraisons de **biens autres que les immobilisations corporelles** que les assujettis se font à eux mêmes pour leurs propres besoins ou ceux de leurs diverses exploitations, dans la mesure où ces biens ne concourent pas à la réalisation d'opérations passibles de la taxe sur la valeur ajoutée et qu'ils ne sont pas admis au bénéfice du droit à déduction, ce qui exclut du régime des livraisons à soi-

même les biens autres que les immobilisations corporelles qu'un assujetti se livre à lui-même dans la mesure où ces biens concourent à la réalisation d'opérations taxables et ouvrent droit à déduction.

Seules les livraisons à soi-même de biens autres qu'immobilisations corporelles sont passibles de TVA ; ce qui exclut les prestations de services livrées à soi-même de toute imposition.

Rémanence fiscale : Le Petit Robert définit la rémanence comme étant la persistance partielle d'un phénomène après disparition de sa cause.

Au sens fiscal, la rémanence signifie la persistance d'une taxe qui aurait dû être éliminée du coût d'un produit et qui, de ce fait, entraîne le maintien d'une taxe qui n'aurait pas dû l'être ou l'accumulation en cascade de la même taxe dans le même produit.